

LEGISLAÇÃO

A ALTA DO DÓLAR E O AMBIENTE TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: IMPACTOS PARA A INDÚSTRIA

SEMANA DIGITAL
FEIMEC



1. O CONTEXTO INSTITUCIONAL BRASILEIRO E SEUS REFLEXOS NA TRIBUTAÇÃO

lição de casa é grande, mas nunca foi tão necessária. Uma crise sanitária (COVID-19) assolou o mundo e nós, como nação, além de não conseguirmos nos articular internamente para reduzir os seus efeitos na saúde, sofreremos reflexos econômicos (impactos produtivos e operacionais) e financeiros (impactos quanto à falta de liquidez) no decorrer dos próximos anos.

“

Quem só busca a saída não entende o labirinto; e, mesmo que a encontre, sairá sem ter entendido.”

José Bergamín

E um dos reflexos imediatos é a perda do poder de compra da nossa moeda, o Real, frente ao Dólar. Não se nega que a apreciação do dólar nos últimos anos decorre de vários fatores, como, por exemplo, a guerra comercial entre EUA e China, a queda dos juros brasileiros (Selic), além da crise sanitária (COVID-19). Mas é importante ressaltar que fator de extrema relevância para esse descolamento do poder de compra do Real frente ao Dólar se deve ao ambiente de inse-

gurança institucional sempre presente na América Latina, em especial no Brasil, o que prejudica o fluxo de capitais para o nosso continente e para o nosso país, acarretando a escassez de investimentos, notadamente na produção industrial.

No ambiente jurídico brasileiro, essa insegurança é ainda mais latente, pois convivemos há décadas com uma legislação exageradamente complexa e, bem por isso, confusa. E um dos principais fatores dessa desarticulação jurídica é a crise quanto aos limites do Sistema Federativo Brasileiro¹, que outorga poderes e autonomia a três classes distintas de entes estatais, União Federal, Estados e Municípios.

Em vista disso, o Sistema Federativo Brasileiro permite, em várias hipóteses a competência concorrente para diversos institutos jurídicos. Recente decisão do STF (ADPF 672), da lavra do ministro Alexandre de Moraes, demonstra esse dilema, ao ratificar a existência de “compe-

tência administrativa comum entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios em relação à saúde e assistência pública, inclusive quanto à organização do abastecimento alimentar”².

E no âmbito tributário essa complexidade é ainda maior, pois temos diversas competências outorgadas para a União, para os Estados e para os Municípios com vistas à instituição de enorme gama de tributos e contribuições. E, invariavelmente, esses tributos buscam materialidade em bases de incidência bastante similares, acarretando a superposição de incidências. Vejamos essas competências:

- (i) Competência Municipal: ISSQN, IPTU, ITBI, Taxas e Contribuição de Melhoria.
- (ii) Competência Estadual: ICMS, IPVA, ITCMD e Taxas e Contribuição de Melhoria.
- (iii) Competência Federal: IR (pessoas físicas e jurídicas), IPI, II, IE, IOF, ITR, IGF, Contribuições Especiais (ex.: PIS, COFINS, CSLL, CIDE, etc³), Taxas, Contribuições de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e ainda as Competências Residual e Extraordinária da União Federal⁴.

Essa superabundância de competências tributárias resulta em um sistema tributário complexo, burocrático e oneroso⁵, o qual obriga os contribuintes a uma carga de tributos cumulativa e regressiva, cujo reflexo são: (i) o atrasamento do desenvolvimento da produção nacional, (ii) a perda de concorrência do produto nacional em face da oferta internacional e (iii) o impedimento da nossa integração com o mercado externo.

Como se vê, no âmbito do direito tributário, não basta tratarmos da alta da moeda norte americana sob o aspecto puramente técnico, ou legal, pois as implicações de ordem prática (ou pragmática) exigem respostas que possam ter eficácia não apenas em um momento de crise, mas consistência suficiente para tornar o ambiente jurídico-tributário mais simples, transparente, neutro e previsível. Com isso, o ambiente de investimento, de produção e de negócios no Brasil se tornará mais resistente às próximas crises (ou menos frágil, como bem vaticina Nassim Taleb⁶).

Esse desarranjo está bem demonstrado no importante estudo da Confederação Nacional da Indústria - CNI, intitulado Mapa Estratégico da Indústria⁷. Nesse documento, preparado antes das últimas eleições presidenciais, mas muito atual, a CNI propõe para o ambiente legal e judicial brasileiro o ataque a três “temas prioritários: (i) a

Previsibilidade e Qualidade das Normas: “normas estáveis e de boa qualidade geram menores riscos e custos operacionais para empresas e maiores incentivos ao investimento produtivo”; (ii) a Previsibilidade na Aplicação das Normas: “é preciso que se respeite o direito de indivíduos e empresas, aplicando as leis de forma previsível e consistente no tempo; (iii) a Redução da Judicialização: “o uso excessivo da Justiça para a solução de conflitos prejudica o desempenho do Judiciário e a competitividade das empresas”.

Exposto o contexto, que procura demonstrar a amplitude dos nossos desafios em matéria de tributação, o presente trabalho pinça dois específicos temas de tributação: (i) um de ordem prática, a possibilidade legal de manejo dos regimes tributários para o reconhecimento das variações cambiais (possibilidade de minimizar o impacto cambial) e outro para reflexão, a necessidade de se levar à frente uma reforma tributária (tentativa de desconstrução do labirinto tributário brasileiro).

2. O MANEJO DE REGIME TRIBUTÁRIO QUANDO O CÂMBIO OSCILA POSITIVA OU NEGATIVAMENTE EM MAIS DE 10%

O tema da alta do dólar, sob o estrito aspecto tributário, recai na legislação que permite o manejo dos regimes de apuração das variações cambiais para fins de incidência no tempo do Imposto de Renda - IR e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Com efeito, o tratamento tributário aplicável às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função da taxa de câmbio pode se dar pelo regime de competência ou pelo regime de caixa:

- (i) regime de competência: é um princípio contábil em que as alterações patrimoniais, decorrentes de receitas ou de despesas, são reconhecidas no período de competência fiscal em que ocorrem, independentemente de terem sido recebidos ou pagos pela empresa. Exemplo: se uma empresa adquire um direito de crédito em maio de 2020, mas só o receberá em maio de 2022, segundo o regime de competência, o registro contábil do crédito deve ser feito em maio de 2020.
- (ii) regime de caixa: os recebimentos e pagamentos sob esse regime são reconhecidos na escrituração contábil somente

quando efetivamente recebidos ou pagos. Exemplo: pelo regime de caixa, o valor de um direito de crédito adquirido em janeiro de 2020, mas apenas pago em maio de 2020, terá o seu registro contábil efetuado em maio de 2020.

Postos esses conceitos em prática, a regra geral é que a contabilidade das pessoas jurídicas siga o regime de competência, mas em termos de variação cambial dos seus direitos de crédito e obrigações essa regra geral se inverte, valendo, via de regra, o regime de caixa, ficando o regime de competência como opção. Vejamos o que determina o artigo 30 da Medida Provisória 2.158-35/2001:

“Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação⁸.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.
(...)”.

Ocorre que essa opção, em condições normais de oscilação cambial, deve ser feita no mês de janeiro de cada ano-calendário (por meio de DCTF9) e valerá irremediavelmente por todo o ano-calendário.

Entretanto, o mesmo artigo 30, em seu inciso II, parágrafos 4º e 5º, dispõe regra excepcional que permite a alteração do regime de reconhecimento das variações cambiais no curso de um mesmo ano-calendário. Vejamos:

“(…)”

§ 4º A partir do ano-calendário de 2011:

I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e

II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio.

§ 5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo.

Para efeito de alteração de regime no mesmo ano-calendário em razão de “elevada oscilação da taxa de câmbio”, foi instituída pela Receita Federal do Brasil a IN RFB nº 1.656/2016, que introduziu na IN RFB nº 1.079/2010 o art. 5º-A o seguinte:

“Art. 5º-A Ocorre elevada oscilação da taxa de câmbio quando, no período de um mês-calendário, o valor do dólar dos Estados Unidos da América para venda apurado pelo Banco Central do Brasil sofrer variação, positiva ou negativa, superior a 10% (dez por cento)”

Assim, para as empresas que possuem volume de operações (direitos ou obrigações) indexadas em dólar é possível alterar no curso do ano-calendário o regime de reconhecimento das receitas ou obrigações de forma a antecipar ou prorrogar o pagamento do IR e da CSLL sobre as variações cambiais ativas, conforme o regime que lhes trouxer maior vantagem fiscal e econômica.

Outro importante ponto é que as despesas e encargos decorrentes de variações cambiais, quando necessárias às operações das empresas optantes pelo Lucro Real, são dedutíveis da base de cálculo do IR e da CSLL¹⁰.

Ainda que o impacto da alta do dólar para fins de variação cambial possa ser manejado conforme a regra acima exposta, outros importantes aspectos tributários são afetados pela depreciação do Real, dos quais se destacam: (i) os regimes especiais tributários nas exportações (*Drawback*, *Recof*, *Ex-Tarifário*, etc); (ii) o aumento do custo tributário dos insumos importados (IPI, ICMS, II, IOF, IR, CIDE); (iii) o acúmulo de créditos fiscais de (especialmente o ICMS) para as empresas predominante exportadoras, (iv) o repasse (*pass-through*) cambial e, conseqüentemente fiscal, para os preços dos produtos, etc. Entretanto, dada a limitação de escopo aqui imposta, deixaremos esses pontos para trabalhos futuros.

Como se observa, ainda que pelas rápidas pinceladas acima enunciadas, a tributação no Brasil é altamente complexa e ineficiente o que impõe a necessidade de se buscar a desconstrução do labirinto. E essa ruptura só será possível mediante uma reforma tributária ampla, bem debatida e elaborada, capaz de harmonizar as necessidades do Estado e também dos contribuintes.

3. DA NECESSIDADE DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Tomando por base o contexto desenvolvido no item 1, destacamos que a tributação brasileira em vigor contempla a sobreposição de inúmeros tributos (federais, estaduais e municipais), o que gera uma tributação cumulativa e regressiva.

Para bem compreendermos esses conceitos, que não são meros jargões tributários, tem-se que:

- (i) **Cumulatividade:** técnica de tributação que onera todas as etapas do processo produtivo e faz com os tributos pagos em uma das etapas fiquem incluídos nas bases de incidência dos demais tributos que incidirão na cadeia produtiva até a composição do seu preço final (a famosa “incidência em cascata”).
- (ii) **Regressividade:** outra técnica tributária que se concentra na tributação sobre o consumo e coloca em segundo plano a renda. Essa técnica não leva em consideração a capacidade contributiva das pessoas, fazendo com quem tenha renda menor arque com um encargo tributário proporcionalmente maior em relação àqueles que possuem mais renda¹¹.

E em razão desse contexto, é possível afirmar, com base em importantes estudos efetuados nos últimos anos, que o Brasil é campeão mundial da ineficiência e da burocracia fiscal. Vejamos:

- (i) Segundo o estudo “Carga Tributária Bruta de 2019: Recorde Histórico e Evidências Federativas”¹² a carga tributária brasileira gira em torno de 35,07% do PIB, mas quanto ao índice de retorno à sociedade desse produto arrecadado (IRBES13) estamos na última colocação entre os 30 países com as maiores cargas tributárias do mundo.
- (ii) Sob o aspecto de burocracia tributária, o Brasil está na 184ª posição do total de 190 países analisados pelo Banco Mundial na publicação do ranking Doing Business¹⁴. Nesse estudo, se constatou que a cada 200 funcionários de uma empresa 1 trabalha na área contábil, enquanto nos Estados Unidos essa relação é de 1 profissional contábil para 1.000 funcionários. Cabe acrescentar que a burocracia tributária implica no gasto de 1958 horas por ano em média para as empresas e implica, conseqüentemente, em um custo altíssimo (R\$ 60 Bilhões por ano¹⁵) apenas para o tratamento das informações tributárias.

Essa indesejável situação é também ilustrada pelo artigo “Brasil, campeão mundial em burocracia fiscal”, o qual traz alguns exemplos de obrigações acessórias tributárias desnecessárias e/ou abusivas¹⁶.

Com efeito, o reflexo de todo esse desarranjo é a crescente incapacidade dos contribuintes em cumprirem com suas obrigações tributárias principais e acessórias, socorrendo-se muitas vezes de parcelamentos ou até mesmo de medidas judiciais que levam décadas para terem fim e atolam o Poder Judiciário. E o Poder Judiciário, por seu turno, não está aparelhado para prestar em tempo hábil e na correta medida o adequado o socorro para todos que o buscam.

Tendo em vista a gravidade dessa situação os esforços da sociedade (Poder Público e Iniciativa Privada) devem ser no sentido de uma profunda e ampla revisão do Sistema de Tributação Brasileiro.

Atualmente, estão em trâmite no Congresso Nacional duas importantes propostas de Reforma Tributária, uma na Câmara (PEC 45/2019) e outra no Senado (PEC 110/2019).

Tendo como mote principal a simplificação e a racionalização da tributação brasileira, ambas as propostas visam à extinção de vários tributos (federais, estaduais e municipais) e propõem a criação de dois impostos, conforme destacamos a seguir:

PEC 45/2019

- (i) **Imposto sobre bens e serviços (IBS):** visa à extinção de 5 tributos (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) os quais compartilham bases de cálculo semelhantes (receita e/ou faturamento). Esse tributo funcionaria de forma similar aos impostos sobre o valor agregado cobrados em vários países desenvolvidos;
- (ii) **Imposto Seletivo (IS):** imposto de natureza de extrafiscal que incidirá sobre alguns bens e serviços mediante a aplicação de alíquotas mais elevadas no intuito de desestimular o consumo de bens considerados nocivos à sociedade (ex.: tabaco e bebidas alcoólicas);

PEC 110/2019

- (i) **Imposto sobre bens e serviços (IBS):** a proposta destaca que o seu objetivo é extinguir 9 tributos (IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS). Nos mesmos moldes da PEC 45, esse novo imposto funcionaria similarmente aos impostos sobre o valor agregado cobrados em vários países desenvolvidos;

(ii) **Imposto Seletivo (IS):** imposto de natureza de extrafiscal que incidirá com alíquotas majoradas sobre determinados bens definidos em lei complementar (tais como petróleo, combustíveis e lubrificantes);

(iii) **Extinção da CSLL:** essa mesma PEC propõe a extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Em contrapartida, haveria a majoração das alíquotas do Imposto de Renda das empresas - IRPJ:

Considerando-se que o aprofundamento quanto aos detalhes destas propostas demandaria um outro trabalho, recomenda-se o acesso aos *sites* da Câmara¹⁷ e do Senado Federal¹⁸, onde serão encontradas informações sobre os prazos para implementação de cada projeto, as alíquotas propostas para os tributos, a divisão do produto arrecadado, etc.

Ainda que louváveis essas iniciativas, nota-se que ambas cuidam somente de um vetor de tributação, o consumo, deixando ao largo outros vetores que são muito importantes para um ótimo encaminhamento de reforma tributária. Esses outros vetores são alcançados atualmente pelos tributos sobre o patrimônio (ex.: ITCMD, IPTU), sobre a renda (IRPF e IRPJ) e sobre os encargos do trabalho (Contribuições Previdenciárias).

Neste sentido mais amplo, há importantes estudos e críticas construtivas aos projetos de reforma tributária, dos quais destacamos para conhecimento, os seguintes:

(i) A Reforma da Tributação sobre a Folha de Salários da Associação Brasileira da Advocacia Tributária – ABAT, da qual mantemos ativa participação desde 2019¹⁹. Essa proposta visa a desoneração dos encargos previdenciários sobre a folha e, para tanto, propõe limitação de incidências, reduções de alíquotas e aumento da base de contribuição para setores que não participam desse ônus. Tudo isso, para que o setor produtivo formal seja desonerado, pois se trata daquele mais sobrecarregado com os custos dos encargos sobre a folha salarial.

(ii) As críticas e sugestões dispostas na breve trilogia “A Reforma Tributária que o Brasil Precisa”, publicada no *Conjur*²⁰ pelos professores Roque Antônio Carraza, Humberto Ávila e Hamilton Dias de Souza e que traz exemplos de países que conseguiram realizar boas reformas que tornaram a tributação mais simples, mais eficiente e o mais neutra possível, deixando de ser um fardo impossível de carregar para a grande maioria e fator de vantagem concorrencial para poucos.

E, nessa linha de reflexão, destacamos o seguinte trecho do trabalho acima mencionado:

“Todos os setores da atividade econômica e a comunidade jurídica devem estar atentos a cada particularidade dos projetos discutidos, para que o país não incorra no erro de considerar que “qualquer reforma é bem-vinda”. Mudanças erráticas no sistema atual podem ser desastrosas para a economia e levar anos para serem revertidas.”²¹

CONCLUSÃO

Esperamos ter demonstrado, ainda que brevemente, não ser suficiente buscarmos as saídas pontuais para os desafios que nos são impostos no cotidiano tributário (como a alta do dólar neste momento), pois devemos ter a coragem de nos debruçarmos sobre o labirinto tributário que nos enfiamos para começarmos a promover a sua desconstrução.

AUTOR



Eduardo Gonzaga Oliveira De Natal

Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP